

بررسی توانایی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه پاسخ‌گویی مالی به استفاده‌کنندگان

تاریخ دریافت: ۹۸/۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۸/۹/۳۰

رضا ستوده^۱

مهدی فغانی^۲

احمد پیفه^۳

چکیده:

دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت و پاسداری از بیت‌المال، پاسخگو خواهد بود. به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد. اصل ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی، حوزه‌های مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و حق قانونی شهروندان در مورد دانستن حقایق را مورد توجه قرار داده است. هدف از این پژوهش، ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور جهت انجام مسئولیت پاسخگویی مالی در قبال استفاده‌کنندگان می‌باشد. پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است و جامعه آماری آن حساب‌رسان، مدیران، ذی‌حسابان و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه که در بخش دولتی فعالیت می‌نمایند، تشکیل می‌دهد. نمونه پژوهش بر اساس روش کوکران و با استفاده از جدول مورگان ۳۵۰ نفر، و دوره زمانی پژوهش سال ۱۳۹۷ می‌باشد. در این پژوهش پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته مورد استفاده قرار گرفته، که تأیید روایی و پایایی آن با کسب نظر استادان و صاحب‌نظران مختلف تعیین شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی مالی انجام‌شده: رعایت قوانین و مقررات مالی، استقلال، گزارش تفریغ بودجه، نظارت عمومی، حسابرسی، رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌ها، حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی بر دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد.

واژگان کلیدی: پاسخ‌گویی مالی، دیوان محاسبات، استفاده‌کنندگان.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

۲. استادیار حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان، نویسنده مسئول، ایمیل: faghani@acc.usb.ac.ir

۳. استاد یار حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان

۱- مقدمه

پاسخ‌گویی عمومی از دیدگاه تئوری دموکراسی اهمیت زیادی دارد. پاسخ‌گویی عمومی، شهروندان و نماینده‌های آن‌ها را قادر می‌سازد تا سازمان‌های دولتی را در برابر اقداماتشان جوابگو سازد (مارچ و اولسون، ۱۹۹۵). مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده آن‌ها محول گردیده است، فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌نمایند (باباجانی، ۱۳۸۶). مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را ملزم می‌نماید در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و نتایج حاصل از برنامه‌های مصوب را در معرض ارزیابی و قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و در نهایت مردم قرار دهد. دولت با توجه به گستردگی که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن اهمیت فراوانی دارد (هدایتی، ۱۳۹۶). اصل ۶۲ قانون اساسی مقرر نموده است که مجلس شورای اسلامی از نمایندگان ملت که به‌طور مستقیم و برآی مخفی انتخاب می‌شوند، تشکیل می‌گردد. اصل ۶۷ قانون اساسی، بر سوگند نمایندگان دایر بر حفظ حقوق ملت و خدمت به مردم تأکید دارد. اصل ۵۴ قانون اساسی مقرر نموده است که دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود، و استقلال دیوان محاسبات کشور را به‌عنوان حسابرس مستقل، حکومت تأمین نموده است. دیوان محاسبات عمومی کشور بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و هر نهادی که از بودجه عمومی استفاده می‌کند را حسابرسی می‌نماید. دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه، نظارت مالی و عملیاتی را بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی انجام می‌دهد (باباجانی، ۱۳۹۷). دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) به‌عنوان نماینده قانونی مردم به‌وسیله نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه و اصول و استانداردهای حسابرسی دولتی نسبت به گزارش‌های مالی و عملیاتی استخراج‌شده از سیستم حسابداری دولتی، رسیدگی و اظهارنظر نموده و در قالب گزارش‌های حسابرسی زمینه را برای ارزیابی و قضاوت و اقدام در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان آنان فراهم می‌کند (حبشی، نعمت، ۱۳۹۴). دیوان محاسبات کشور در راستای ایفای وظایف صیانت از بیت‌المال، با توجه به قوانین و مقررات پاسخ‌گو خواهد بود. به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط مؤثر با رسانه‌ها و یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی و رسیدگی در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی زمینه نظارت دموکراتیک بر مخارج دولتی و الزام دولت و سازمان‌های تابعه به پاسخ‌گویی و حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی مردم را به رسمیت شناخته و فرایند مسئولیت پاسخ‌گویی را تکمیل نموده است. اصل ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی، حوزه‌های مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و حق قانونی شهروندان در مورد دانستن حقایق در خصوص ایفای این مسئولیت مورد توجه قرار داده است. اهمیت این پژوهش در این است که با توجه به وظایف دیوان محاسبات، آیا دیوان محاسبات

توانایی لازم را برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال استفاده‌کنندگان را دارد یا خیر. هدف اول این مقاله آن است که نخست نشان دهد آیا دیوان محاسبات کشور توانایی لازم جهت انجام مسئولیت پاسخ‌گویی مالی در قبال استفاده‌کنندگان را دارد؟ هدف دوم این پژوهش نیز آن است که به دیوان محاسبات کشور و استفاده‌کنندگان در ارتباط با پاسخ‌گویی مالی رهنمودهایی ارائه گردد. انتظار بر آن است تا نتایج پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد. اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری مرتبط با پاسخ‌گویی و نظام راهبردی دیوان محاسبات کشور گردد. دوم این که نتایج پژوهش نشان خواهد داد که توانایی پاسخ‌گویی مالی دیوان محاسبات کشور در قبال استفاده‌کنندگان چگونه است؟ این موضوع به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مقام معظم رهبری، عموم مردم، دستگاه‌های نظارتی، مجلس شورای اسلامی، دولت و دستگاه‌های اجرایی قرار دهد. سوم این است که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در نظام راهبردی دیوان محاسبات و دستگاه‌های نظارتی، پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری

۲-۱- وظایف و اهداف دیوان محاسبات

هدف استراتژیک دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت‌المال است (باباجانی، ۱۳۹۷). دیوان محاسبات کشور به‌عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد و مأموریت آن، کمک به ارتقای شفافیت و برقراری انضباط مالی و بهبود عملکرد و اطمینان از حساب‌دهی و پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد می‌باشد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). اهداف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق: الف) کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، ب) بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه و ج) تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی. وظایف و اختیارات دیوان محاسبات عبارت‌اند از: ۱) حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجراء، ۲) بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به‌منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به‌موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها، ۳) رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها، ۴)

بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی، (۵) اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارش‌های حسابرسی‌ها و رسیدگی‌ها انجام‌شده جهت حقوق بیت‌المال، (۶) رسیدگی به حساب کسری ابلج‌جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذی‌ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون و (۷) تجزیه و تحلیل گزارش تفریغ بودجه ارسالی از طرف قوه مجریه بر اساس نتایج حاصل از بررسی‌ها، رسیدگی‌ها و یا حسابرسی‌های انجام‌شده و تهیه و ارائه گزارش حاوی نظرات به مجلس شورای اسلامی.

۲-۲- پاسخ‌گویی

پاسخ‌گویی با گزارشگری داخلی و خارجی اثربخش قابل‌دستیابی است. این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبری سازمانی را در مقابل اهداف نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد نیز بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است (رایان و ان جی، ۲۰۰۰). اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت از یک‌سو و رسیدگی و اظهارنظر دیوان محاسبات در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی را محقق خواهد ساخت (باباجانی، ۱۳۹۴). چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی باید بر مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی تدوین شود (ایجیری، ۱۹۸۳). مسئولیت پاسخ‌گویی در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به شرح زیر تعریف‌شده است: الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیماتی که گرفته است (GASB، ۲۰۰۴). پاسخ‌گویی یک فرآیند مدیریتی شامل درک اجرای برنامه‌ها، خدمات و عملیات، توافق در مورد عملکرد مورد انتظار، بهبود عملکرد از راه ارزیابی آن و دادن بازخورد و اعلام نتایج اقدام‌های سطوح مختلف سازمان‌های بخش دولتی به دیگران و مردم است (بارادوس و دیگران ۲۰۰۰). پاسخ‌گویی نه‌تنها نشانه‌ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است (جایال، ۲۰۰۸). پاسخ‌گویی عمومی از نشانه‌های مدیریت مدرن و دموکراتیک است. اگر قدرتمندان در رابطه با اعمال، اقدامات و تصمیم‌گیری‌های خود به آحاد مردم پاسخ‌گو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری صرفاً در حد شعار باقی می‌ماند. بنابراین پاسخ‌گویی عمومی به‌مثابه یک‌نهاد، مکمل مدیریت دولتی در حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است (بونز، ۲۰۰۵). پاسخ‌گویی در مدیریت دولتی نوین به‌عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی به‌طور روزافزونی در مجامع مختلف کشورهای جهان مطرح گردیده و موجب تحولات اساسی در مدیریت دولتی شده است به‌صورتی که وجود شاخص‌های یادشده در مدیریت کشورهای مردم‌سالار از ضروریات و مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب می‌باشند. پاسخ‌گویی عبارت است از وجود نوعی تعهد و التزام به‌منظور جواب‌گویی و پاسخ دادن به مسئولیت‌های انجام‌شده، توسط

فردی که آن مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است (گری و جانکینس، ۱۹۹۳) و اساس اندازه‌گیری عملکرد، ارزیابی و گزارش دهی می‌باشد (کات و ماری، ۲۰۰۰)، (قلی پور و طهماسبی آشتیانی، ۱۱۷). مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی در کشورهایی که نظام حکومتی آن‌ها بر دموکراسی بنا گردیده بر این پایه استوار است که مردم حق دارند، بدانند و همچنین حق دارند، حقایق را به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و یا نمایندگان قانونی آن‌ها قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۶). مسئولیت پاسخ‌گویی جزء جدایی‌ناپذیر نظام سیاسی مبتنی بر مردم‌سالاری محسوب می‌شود و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم آن با مفهوم مردم‌سالاری درهم‌آمیخته است (باباجانی، ۱۳۹۴).

۳-۲- خرده‌نظام‌های فعال در نظام پاسخ‌گویی

بر مبنای نظریه عمومی سیستم‌ها، نظام پاسخ‌گویی نهادهای بزرگ بخش عمومی، از مجموعه خرده‌نظام‌ها یا سیستم‌ها تشکیل شده است که هر کدام از آن‌ها کارکرد مشخص دارند و هدف یا هدف‌های معینی را در چارچوب هدف‌های راهبردی نظام پاسخ‌گویی دنبال می‌کند. استوارت معتقد است، در تحلیل مسئولیت پاسخ‌گویی باید به این نکته توجه کرد که دو عنصر گزارش و رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در ارتباط با یکدیگر بوده و مفهوم کامل مسئولیت پاسخ‌گویی دربرگیرنده ارائه خدمت و قضاوت در مورد آن است.

جدول (۱) خرده‌نظام‌های فعال در نظام پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور

ردیف	سؤال‌های خرده‌نظام‌های پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور	پاسخ
۱	چه کسی یا کسانی ملزم به تهیه و ارائه گزارش هستند؟	پاسخ‌گو، دیوان محاسبات کشور
۲	چه کسی یا کسانی حق دارند گزارش را رسیدگی، ارزیابی و در مورد آن قضاوت کنند؟	پاسخ‌خواه، مجلس شورای اسلامی به‌عنوان نمایندگان مردم و استفاده‌کنندگان اطلاعات عمومی
۳	درباره چه چیزی و در کدام حوزه و یا سطحی باید گزارش تهیه و ارائه شود؟	پاسداری از بیت‌المال، نظارت بر بودجه، حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی
۴	از چه طریقی این گزارش تهیه و باید حاوی چه اطلاعاتی باشد؟	گزارش تفریغ بودجه، نظارت بر منابع و مصارف بودجه
۵	به چه طریقی و با استفاده از چه ابزاری این گزارش مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌گیرد؟	حسابرسی و کنترل
۶	قضاوت و اقدام در مورد گزارش چگونه و به چه طریقی انجام می‌شود؟	ارزیابی عملکرد، توسط مجلس شورای اسلامی و استفاده‌کنندگان

پاسخ‌گویی، شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات	شهروندان، ذینفعان و عموم مردم، چگونه و به چه میزانی از اطلاعات حاصل از این فرایند مطلع شوند؟	۷
--	--	---

خرده‌نظام‌های فعال در نظام پاسخ‌گویی را با طرح سؤالاتی در جدول (۱) به شرح زیر ارائه می‌گردد: سؤال اول: چه کسی یا کسانی ملزم به تهیه و ارائه گزارش هستند؟ پاسخ، اولین خرده‌نظام پاسخ‌گویی، پاسخ‌گویان می‌باشد که مسئولیت تهیه و ارائه گزارش را بر عهده دارند. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور زیر نظر قوه مقننه باید درباره نظارت بر مصرف و منابع عمومی در بودجه سالانه پاسخ‌گو باشد. سؤال دوم: چه کسی یا کسانی حق دارند گزارش را رسیدگی، ارزیابی و در مورد آن قضاوت کنند؟ پاسخ، دومین خرده‌نظام پاسخ‌گویی، پاسخ خواهان می‌باشد. دستگاه‌های اجرایی در قبال نمایندگان قانونی (قوه مقننه) مردم به‌عنوان صاحبان اصلی حق، باید پاسخ‌گو باشند. سؤال سوم: درباره چه چیزی و در کدام حوزه و یا سطحی باید گزارش تهیه و ارائه شود؟ پاسخ، سومین خرده‌نظام پاسخ‌گویی پاسداری از بیت‌المال، نظارت بر بودجه، در حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی می‌باشد. بودجه سالانه، مبنای مناسبی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی فراهم می‌کند. سؤال چهارم: از چه طریقی این گزارش تهیه و باید حاوی چه اطلاعاتی باشد؟ پاسخ، چهارمین خرده‌نظام پاسخ‌گویی، حسابداری و گزارشگری مالی (گزارش تفریح بودجه) می‌باشد. حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی ابزار مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی می‌باشد. فرایند پاسخ‌گویی با ارائه گزارش آغاز می‌شود و این همان وظیفه‌ای است که از طریق حسابداری و گزارشگری مالی انجام می‌شود. سؤال پنجم: به چه طریقی و با استفاده از چه ابزاری این گزارش مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌گیرد؟ پاسخ، پنجمین خرده‌نظام پاسخ‌گویی، حسابرسی و کنترل است. ارائه گزارش توسط پاسخ‌گویان به معنی تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی نیست بلکه نقطه شروع فرایندی است که با رسیدگی، اظهارنظر و قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. حسابرسی و کنترل، در این بخش از فرایند مسئولیت پاسخ‌گویی به ایفای نقش می‌پردازد. سؤال ششم: قضاوت و اقدام در مورد گزارش چگونه و به چه طریقی انجام می‌شود؟ پاسخ، ششمین خرده‌نظام پاسخ‌گویی، ارزیابی عملکرد است. ارزیابی عملکرد یعنی ارزیابی میزان دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده. سؤال هفتم: شهروندان، ذینفعان و عموم مردم، چگونه و به چه میزانی از اطلاعات حاصل از این فرایند مطلع شوند؟ هفتمین و آخرین خرده‌نظام پاسخ‌گویی، شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات است. شفافیت مالی عبارت است از دسترسی آسان عموم مردم به اطلاعاتی قابل‌اتکا، قابل‌فهم و قابل‌مقایسه در مورد ساختار و اهداف، عملیات، فعالیت‌ها و سیاست‌هایی که دولت برای دستیابی به اهداف مزبور در نظر گرفته است.

۲-۴- مسئولیت پاسخ‌گویی مالی

مسئولیت پاسخ‌گویی مالی بر رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های حاکم بر تحصیل و مصرف مالی عمومی تأکید دارد. مسئولیت پاسخ‌گویی مالی، مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی را ملزم می‌کند تا از طریق گزارشگری مالی و بودجه‌ای حاوی اطلاعات قابل‌اتکا و همراه با دلایل منطقی شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل را متقاعد کند که عملیات و فعالیت‌هایی که انجام داده و تصمیماتی که در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی در آن دوره اتخاذ کرده‌اند، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با مصوبات نمایندگان قانونی شهروندان بوده است. حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی باهدف جلوگیری از هرگونه سوءاستفاده و تقلب نیز در حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی مالی قرار دارد. اصل ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی، حوزه‌های مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و حق قانونی شهروندان در مورد دانستن حقایق در خصوص ایفای این مسئولیت به شرح زیر موردتوجه قرار داده است: اصل ۵۱ بر وضع مالیات به‌موجب قانون تأکید دارد. اصل ۵۲ بر تنظیم بودجه توسط دولت و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی برای تصویب تأکید دارد. اصل ۵۳ بر تمرکز دریافت‌ها در خزانه و پرداخت مخارج در حدود اعتبارات مصوب و به‌موجب قانون تأکید دارد. اصل ۵۴ بر استقلال دیوان محاسبات از قوه مجریه تأکید دارد. اصل ۵۵ بر موارد زیر تأکید دارد: الف) هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند، ب) هر وجهی در محل خود به مصرف برسد و ج) گزارش تفریغ بودجه تنظیم و در اختیار عموم قرار گیرد.

۲-۵- استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بخش عمومی

استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی عبارت‌اند از:

۱- شهروندان: طبق اصل ۶ قانون اساسی، «در جمهوری اسلامی ایران امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود...» بنابراین شهروندان به‌منظور ارزیابی عملکرد مسئولینی که به اتکای این آرا اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند نیازمند اطلاعات می‌باشند. رسانه‌های عمومی، سازمان‌های مردم‌نهاد و مراکز پژوهشی جزء این گروه از استفاده‌کنندگان محسوب می‌شوند.

۲- شوراها: پاسخ‌گویی زمانی بهبود می‌یابد که این وظیفه در سطوح مختلف تقسیمات کشوری نیز صورت گیرد. شوراها، شهرستان و استان (موضوع اصل ۱۰۰ قانون اساسی) از ارکان مهم پاسخ‌گویی هستند و باید به‌عنوان استفاده‌کننده به نیازهای اطلاعاتی آنان توجه شود.

۳- مجلس شورای اسلامی: مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که بارای مستقیم آن‌ها انتخاب می‌شوند و به‌موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارند. قوانین برنامه ۵ ساله و بودجه سالانه کل کشور توسط مجلس تصویب می‌شود و به‌عنوان مهم‌ترین اسناد مالی کشور، اجرای آن توسط مجلس تحت نظارت قرار می‌گیرد. رئیس‌جمهور باید گزارش پیشرفت برنامه‌های ۵ ساله و عملکرد سالانه دولت را به مجلس ارائه

دهد. علاوه بر این، مجلس درباره عوارض و مالیات‌ها و نحوه انجام مخارج تصمیم‌گیری می‌کند. ۴- رهبر: طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام است. اطلاعات موردنیاز برای انجام این مسئولیت، اساساً در مورد مجموعه دولت است. رئیس‌جمهور در برابر رهبر مسئول است و باید اطلاعات لازم درباره عملکرد دولت را به ایشان ارائه کند.

۵- مقامات اجرایی: این گروه متشکل از رئیس‌جمهور و سایر مقامات مسئول، به‌خصوص وزیر امور اقتصادی و دارایی و معاون برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهوری است.

۲-۶- حسابرسی و کنترل توسط دیوان محاسبات

هدف دیوان محاسبات کشور از حسابرسی، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال است. این گزارش باید در اختیار عموم قرار گیرد. علاوه بر این، در مواردی که موضوعاتی از طرف مجلس شورای اسلامی به دیوان محاسبات کشور ارجاع داده می‌شود، یافته‌های حسابرسی و رسیدگی در قالب گزارش ارائه می‌شود (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات). انواع حسابرسی که دیوان محاسبات کشورها انجام می‌دهند، عبارت‌اند از: (۱) حسابرسی قبلی: نوعی حسابرسی قبل از خرج است که در برخی از کشورها نظیر بلژیک، آلمان، یونان، ایتالیا، پرتغال و اسپانیا انجام می‌شود، (۲) حسابرسی رعایت: حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل، مصرف و به‌کارگیری منابع است که همه کشورها از جمله ایران انجام می‌دهند، (۳) حسابرسی مالی: اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی نهادهای بخش عمومی که اغلب کشورها از جمله ایران انجام می‌دهند و (۴) حسابرسی عملکرد: حصول اطمینان از مصرف و به‌کارگیری کارا، اثربخش همراه باصرفه اقتصادی که در اغلب کشورها مرسوم شده است، اما در ایران در چند سال اخیر آغاز شده است (باباجانی، ۱۳۹۷).

۲-۷- استقلال دیوان محاسبات

اصل ۵۴ قانون اساسی مقرر نموده است که دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود، و استقلال دیوان محاسبات کشور را به‌عنوان حسابرس مستقل، حکومت تأمین نموده است. در قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور بر استقلال دیوان محاسبات کشور در کلیه امور مالی واداری تأکید گردیده است. استقلال رئیس، دادستان و کارکنان دیوان محاسبات کشور، شامل امنیت شغلی و مصونیت قانونی به هنگام انجام وظایف قانونی خود در قانون محاسبات عمومی کشور تصریح شده است. دیوان محاسبات کشور استقلال مالی، اداری و استخدامی دارد (باباجانی، ۱۳۹۷).

۲-۸- اطلاع‌رسانی، شفافیت اطلاعات و گزارش‌های دیوان محاسبات

شفافیت، کیفیت یا شفاف بودن به‌صورت قابلیت ارائه اطلاعات حسابداری به‌گونه‌ای که

محتوای آشکاری داشته باشد (هریتج، ۲۰۰۷). اصل شفافیت اشاره به گزارشگری عمومی قبل انکا، به‌موقع، واضح و روشن دیوان محاسبات کشور پیرامون فعالیت و عملکرد خود دارد. به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط مؤثر با رسانه‌ها و یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی و رسیدگی در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. دیوان محاسبات کشور فعالیت‌ها و آثار حسابرسی و رسیدگی خود را مورد ارزیابی و پیگیری قرار می‌دهد. دیوان محاسبات کشور چگونگی استفاده کارا و قانونمند از منابع در اختیار را در جهت ایفای مسئولیت‌ها و وظایف را به مراجع ذیصلاح گزارش می‌نماید. علاوه بر این، شفافیت شامل تعهد به گزارشگری عمومی درباره نتایج و یافته‌های حسابرسی و دسترسی مردم و ذینفعان به اطلاعات درباره محاسبات کشور نیز می‌باشد. دیوان محاسبات کشور برابر وظایف مصرح در قوانین و مقررات اقدام می‌نماید تا بستر لازم برای شفافیت و پاسخ‌گویی فراهم آید. دیوان محاسبات کشور اهداف، مأموریت‌ها، مسئولیت‌ها، وظایف، اختیارات و راهبردهای خود را به اطلاع عموم می‌رساند. پاسخ‌گویی و شفافیت دوروی یک سکه هستند، یعنی اگر خللی در پاسخ‌گویی وجود دارد شفافیت نیز مشکل دارد. شفاف نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی گسترش می‌دهد. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخ‌گویی توجه زیادی می‌شود (نوری و جمشیدی، ۱۳۹۲)

۹-۲- گزارش تفریغ بودجه

تفریغ بودجه، یک نوع حسابرسی کلی عملیات مالی دولت است. تفریغ بودجه، نشانگر درجه تطبیق یا عدم تطابق عملیات انجام‌شده توسط دولت بر مبنای محاسبات پیش‌بینی‌شده است. تفریغ بودجه، نظارت قوه مقننه نسبت به دخل و خرج کشور است. دیوان محاسبات کشور بر اساس قانون اساسی جمهوری ایران به‌منظور پاسداری از بیت‌المال، گزارش تفریغ بودجه سالانه را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌نماید. دیوان محاسبات کشور سالانه با بررسی حساب‌ها و اسناد مربوط به دستگاه‌های دولتی، گزارش تفریغ بودجه را تهیه می‌کند که در آن نحوه و میزان هزینه سازمان‌ها، پروژه‌ها و پیشرفت آن‌ها بر اساس لایحه بودجه مشخص است. تفریغ بودجه، نتیجه نهایی نظارت بعد از خرج است. مجلس شورای اسلامی برای تأمین نیازهای مردم به‌عنوان وکیل آن‌ها به دولت مأموریت می‌دهد قانون بودجه کل کشور را مطابق با مقررات مربوط اجرا کند. مأمور باید گزارش کار خود را تحت عنوان صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه کشور که همان عملکرد مالی دولت است، به دیوان محاسبات کشور و هیئت‌وزیران ارسال کند و دیوان محاسبات نیز به‌عنوان عامل کنترل‌کننده مجلس شورای اسلامی، گزارش تفریغ بودجه را به مجلس تقدیم می‌کند. می‌توان تفریغ بودجه را به‌صورت عملیاتی این‌گونه تعریف کرد: تفریغ بودجه به فرآیند تسویه بودجه از طریق تطبیق اطلاعات صورت‌حساب عملکرد تهیه‌شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی با اطلاعات تهیه‌شده توسط دیوان محاسبات کشور و تجزیه و تحلیل

نتایج حاصل از آن اطلاق می‌شود. بنابراین تعریف، گزارش تفریغ بودجه به صورت عملیاتی عبارت است از گزارش یافته‌های ناشی از فرآیند تسویه بودجه و نظرات دیوان محاسبات کشور در خصوص اجرای بودجه. در اصل ۵۵ قانون اساسی آمده است که دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تحویل می‌دهد. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. به موجب این اصل، تهیه گزارش تفریغ بودجه به عهده دیوان محاسبات کشور است.

۲-۱۰- پیشینه پژوهش

باباجانی، جعفر (۱۳۹۰)، در پژوهشی به بررسی تطبیقی فرازوفرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی از طریق گزارش‌گری مالی پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی از طریق تنظیم صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه موفقیت‌آمیز بوده است. مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹)، در پژوهشی به بررسی نظام پاسخ‌گویی و حسابداری دولتی در ایران پرداخته است، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که برای تحقق اهداف برنامه مالی و پاسخ‌گویی مناسب باید تکنیک‌ها و رویه‌های حسابداری دولتی مناسب جایگزین و اجرا گردد. مرادخانی و بنده علی (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال (با نگاه نظارت مالی بر شهرداری‌ها) پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد، نه تنها اعمال قانونی نظارت مالی دیوان محاسبات بر شهرداری‌ها، این نهاد عمومی را با محدودیت مواجه نمی‌نماید، بلکه انجام این نظارت به منظور پاسداری از بیت‌المال امری ضروری است. معدنی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به عنوان تحلیل پاسخگویی عمومی بر خطمشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، پاسخ‌گویی عمومی بر بهبود خطمشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد. الماسی و غلام‌پور (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ‌گویی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ‌گویی نقش بسزایی دارد. ناصری و همکاران (۱۳۹۶)، به ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد. الماسی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت پرداخته‌اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که گزارش تفریغ بودجه بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیرگذار است. عباسی، ابراهیم و بیت عفری، سعید (۱۳۹۵)، در پژوهشی به تأثیر

اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی و رفع نقاط ضعف آن‌ها و کمیته‌های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری وجود دارد. مهدوی و ماهر (۱۳۹۰)، در پژوهشی بر ضرورت این موضوع تأکید دارند که هدف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، فراهم آوردن اطلاعات باکیفیتی است که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد. حبشی، نعمت (۱۳۹۴)، در پژوهشی به مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران پرداخته است، نتایج پژوهش نشان می‌دهد، بین عملکرد دیوان محاسبات کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه و نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ایران تفاوت معناداری وجود دارد. عباس زاده، محمدی (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد، نداشتن هیچ‌گونه ارتباط خویشاوندی، مالی و کاری، رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای، قانون‌گرا بودن حسابرسان دیوان محاسبات، عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی و داشتن مناعت طبع بر استقلال حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات کشور تأثیر افزایش‌دهنده دارد. مولیادی، انور و ایکبال (۲۰۱۲)، در پژوهشی به عوامل مهم پاسخ‌گویی در بخش عمومی پرداخته‌اند. در این پژوهش، ایجاد شفافیت و پاسخ‌گویی مطلوب، ابعاد تطابق و عملکرد و توجه به کیفیت خدمات را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبردی سازمانی معرفی نمودند. دانیل مورین (۲۰۰۱)، در پژوهشی ارتباط بین دیوان محاسبات و واحدهای مورد رسیدگی آن پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، حسابرسی عملیاتی را می‌توان به‌عنوان فرآیند اجتماعی اثرگذار قلمداد کرد که مفهوم کامل خود را از ارتباط ایجادشده بین منبع تأثیر یعنی حسابرسی عملیاتی و هدف تأثیر یعنی واحد مورد رسیدگی به دست می‌آورد.

۱۱-۲- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه مسئولیت پاسخ‌گویی مالی دیوان محاسبات کشور فرضیه‌های زیر تدوین شده است:

۱. حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد.
۲. نظارت عمومی بر بودجه سالانه توسط دیوان محاسبات کشور، مطلوب ارزیابی می‌گردد.
۳. نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد.
۴. نحوه ارائه گزارش تفریغ بودجه و شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات ارائه‌شده توسط

- دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد.
۵. حسابرسی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد.
 ۶. رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد.
 ۷. استقلال دیوان محاسبات به‌عنوان موسسه عالی حسابرسی کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد.

۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی بوده و با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری انجام شده است. روش گردآوری داده‌های پژوهش کتابخانه‌ای است. در مورد این پژوهش پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته مورد استفاده قرار گرفته است، با مراجعه به منابع داخلی و خارجی و همچنین، مراجعه به اساتید، حسابرسان و مدیرانی که در حوزه حسابداری دولتی فعالیت دارند، ۲۵ متغیر به‌عنوان عوامل اثرگذار در پاسخ‌گویی مالی دیوان محاسبات کشور شناسایی شد و مورد تأیید نخبگان قرار گرفت. در پرسش‌نامه مورد استفاده از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های «بسیار مطلوب»، «مطلوب»، «متوسط»، «نامطلوب» و «بسیار نامطلوب» استفاده شد. همچنین، پرسشنامه شامل ۳۰ سؤال بود که مؤلفه‌های ارزیابی توانایی پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان را در قالب ۵ سؤال عمومی و ۲۵ سؤال تخصصی مورد پرسش قرار داده است.

۳-۱- جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش جامعه آماری عبارت‌اند از: اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها، مدیران مالی، ذی‌حسابان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور که در بخش دولتی فعالیت می‌نمایند، که برای انتخاب نمونه آماری از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای، و برای تعیین حجم جامعه از روش کوکران استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق شامل ۴۰۰۰ نفر از مدیران مالی، ذی‌حسابان، اعضای هیئت‌علمی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور را تشکیل می‌دهند. بر اساس روش کوکران و با استفاده از جدول مورگان ۳۵۰ نفر به‌عنوان نمونه آماری انتخاب گردیدند. برای افزایش دقت، تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه این اعضای جامعه آماری توزیع و تعداد ۳۸۴ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد.

۳-۲- روایی پرسش‌نامه

روایی پرسش‌نامه از طریق مصاحبه با حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران مالی، ذی‌حسابان دستگاه‌های دولتی و اساتید صاحب‌نظر در حوزه حسابداری دولتی مورد تأیید قرار گرفته است.

جدول (۲) نتایج آزمون استقلال کای دو همراه شاخص پیوند کاپا برای اعضای مصاحبه‌شونده

ردیف	مصاحبه‌شونده	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	ضریب توافق کاپا
۱	حسابرس دیوان محاسبات	۱۳/۶۸	۱	۰/۰۰۰	۰/۶۳۹
۲	حسابرس دیوان محاسبات	۱۳/۱۱	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۷۶
۳	ذی حساب دستگاه دولتی	۱۴/۲۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۸۱۵
۴	مدیر مالی	۱۳/۷۶	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۹۸
۵	حسابرس دیوان محاسبات	۱۶/۱۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۴۲۶
۶	حسابرس دیوان محاسبات	۱۳/۷۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۷۶
۷	عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۴/۴۱	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۵۶
۸	ذی حساب دستگاه دولتی	۲۰/۱۱	۱	۰/۰۰۰	۰/۸۵۴
۹	مدیر مالی	۱۰/۷۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۵۴
۱۰	حسابرس دیوان محاسبات	۱۶/۱۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۱۱
۱۱	ذی حساب دستگاه دولتی	۱۶/۹۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۱۶
۱۲	عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۶/۳۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۷۵۴

یافته‌های جدول (۲) نشان می‌دهد که سطح معناداری آزمون‌های وجود توافق بین کل افراد مصاحبه‌شونده کمتر از $\alpha=0/05$ بوده، لذا با اطمینان ۹۵٪ فرض وجود توافق بین کل افراد مصاحبه‌شونده پذیرفته‌شده و این آزمون معنادار است. میزان ضریب توافق کاپا کوهن برای کل افراد مصاحبه‌شونده بیش از ۰/۶ است، لذا توافق بالایی بین کل افراد مصاحبه‌شونده وجود دارد و اعتبار روایی محتوای مصاحبه تأیید می‌شود.

۳-۳- پایایی پرسش‌نامه

در پژوهش حاضر نیز از ضریب پایایی آلفای کرونباخ برای تأیید پایایی پرسش‌نامه استفاده شد. از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان سازگاری درونی گویه‌های یک تحقیق استفاده می‌شود و عمدتاً برای پرسش‌نامه‌هایی بکار می‌رود که گویه‌ها یا سؤالات آن به صورت طیف طراحی شده‌اند و جواب‌های آن چندگزینه‌ای می‌باشد. آلفای کرونباخ بالای ۰/۶ برای انجام پژوهش مطلوب می‌باشد. برای این منظور توزیع پرسش‌نامه در جامعه مورد بررسی، بین گروهی ۳۰ نفره از حساب‌رسان دیوان محاسبات، مدیران، ذی حسابان و اساتید دانشگاه توزیع شد و پایایی آن ۰/۷۸ به دست آمد که نشان‌دهنده پایایی بالای پرسش‌نامه است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- تحلیل‌های توصیفی

هدف علم آمار، استنتاجات از تعداد زیادی مشاهدات است که از جامعه به دست می‌آید، بنابراین اولین سؤالی که به ذهن هر پژوهشگری می‌رسد این است که آیا می‌توان این مجموعه بزرگ از مقادیر را توصیف کرد و چگونه می‌توان مشاهدات زیادی جامعه را در یک چارچوب مشخص سازمان‌دهی نمود. (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۱) در این تجزیه و تحلیل محقق داده‌های جمعیت شناختی جمع‌آوری شده از نمونه را با استفاده از ابزارهای تجزیه و تحلیل توصیفی مناسب بررسی کرده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی در جدول (۳) ارائه گردیده است.

جدول (۳) اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

درصد	فراوانی		
۶۴/۶	۲۴۸	مرد	جنسیت
۳۵/۴	۱۳۶	زن	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۲/۱	۸	فوق‌دیپلم	تحصیلات
۳۳/۳	۱۲۸	لیسانس	
۴۱/۷	۱۶۰	فوق‌لیسانس	
۲۲/۹	۸۸	دکتر	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۵۰/۰	۱۹۲	حسابداری	رشته تحصیلی
۳۵/۴	۱۳۶	مدیریت	
۱۴/۶	۵۶	اقتصاد	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۳۷/۵	۱۴۴	حسابرس	شغل
۲۹/۲	۱۱۲	هیئت‌علمی	
۱۴/۶	۵۶	مدیر	
۱۴/۶	۵۶	ذی‌حساب	
۴/۲	۱۶	سایر	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۲۵	۹۶	۵-۱	سابقه کار
۲۹/۲	۱۱۲	۱۰-۶	
۲۵	۹۶	۱۵-۱۰	
۲۰/۸	۸۰	بالای ۱۵	
۱۰۰	۳۸۴	کل	

جدول (۴) آماره‌های توصیفی سؤالات پرسشنامه

فرضیه‌های پژوهش	سؤال‌های فرضیه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	آزمون تی	درجه آزادی	سطح معناداری
داریبی‌ها حفاظت و حراست از دارایی‌ها	۶	۳۸۴	۳/۳۵۴۲	۰/۶۹۲۸۱	۰/۰۳۵۳۵	۹۴/۸۷۲	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۷	۳۸۴	۳/۵۸۳۳	۰/۷۰۳۱۰	۰/۰۳۵۸۸	۹۹/۸۷۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۸	۳۸۴	۳/۵۰۰۰	۰/۶۷۷۸۹	۰/۰۳۴۵۹	۱۰۱/۱۷۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
نظارت عمومی بر بودجه	۹	۳۸۴	۳/۴۷۹۲	۰/۵۷۷۷۳	۰/۰۲۹۴۸	۱۱۸/۰۱۰	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۰	۳۸۴	۳/۷۲۹۲	۰/۷۰۰۳۰	۰/۰۳۵۷۴	۱۰۴/۳۵۰	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۱	۳۸۴	۳/۶۲۵۰	۰/۶۳۴۱۰	۰/۰۳۲۳۶	۱۱۲/۰۲۴	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۲	۳۸۴	۳/۶۲۵۰	۰/۷۲۶۲۳	۰/۰۳۷۰۶	۹۷/۸۱۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
نظارت بر رعایت قوانین و مقررات	۱۳	۳۸۴	۳/۶۰۴۲	۰/۶۳۷۸۷	۰/۰۳۲۵۵	۱۱۰/۷۲۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۴	۳۸۴	۳/۷۲۹۲	۰/۷۵۷۶۱	۰/۰۳۸۶۶	۹۶/۴۵۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۵	۳۸۴	۳/۷۷۰۸	۰/۷۱۵۰۶	۰/۰۳۶۴۹	۱۰۳/۳۲۸	۳۸۳	۰/۰۰۰
نحوه ارائه گزارش تفریح بودجه	۱۶	۳۸۴	۳/۶۲۵۰	۰/۶۶۶۲۳	۰/۰۳۴۰۰	۱۰۶/۶۲۲	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۷	۳۸۴	۳/۷۵۰۰	۰/۵۹۵۹۰	۰/۰۳۰۴۱	۱۲۳/۳۱۸	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۸	۳۸۴	۳/۷۵۰۰	۰/۸۰۴۶۹	۰/۰۴۱۰۶	۹۱/۳۲۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۱۹	۳۸۴	۳/۷۸۰۳	۰/۷۰۶۸۰	۰/۰۳۶۰۷	۱۰۲/۸۱۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
حسابرسی دستگاه‌های اجرایی	۲۰	۳۸۴	۳/۷۵۰۰	۰/۸۰۶۴۹	۰/۰۴۱۰۶	۹۱/۳۲۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۲۱	۳۸۴	۳/۷۵۰۰	۰/۷۷۸۳۰	۰/۰۳۹۷۲	۹۴/۴۱۷	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۲۲	۳۸۴	۳/۰۸۳۳	۱/۳۰۶۰۷	۰/۰۶۶۶۵	۴۶/۲۶۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
رسیدگی به حساب موجودی اموال	۲۳	۳۸۴	۳/۷۰۸۳	۰/۷۳۵۷۶	۰/۰۳۷۵۵	۹۸/۷۶۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۲۴	۳۸۴	۳/۶۴۵۸	۰/۷۲۲۳۳	۰/۰۳۶۸۶	۹۸/۰۰۷	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۲۵	۳۸۴	۳/۷۹۱۷	۰/۷۶۳۶۲	۰/۰۳۸۹۷	۹۷/۳۰۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
استقلال دیوان محاسبات	۲۶	۳۸۴	۳/۸۳۳۳	۰/۷۷۳۸۱	۰/۰۳۹۴۹	۹۷/۰۷۵	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۲۷	۳۸۴	۴/۰۲۰۸	۰/۸۲۹۹۸	۰/۰۴۲۳۵	۹۴/۹۳۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۲۸	۳۸۴	۳/۹۵۸۳	۰/۷۳۵۷۶	۰/۰۳۷۵۵	۱۰۵/۴۲۵	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۲۹	۳۸۴	۴/۰۸۳۳	۰/۷۸۷۱۹	۰/۰۴۰۱۷	۱۰۱/۶۴۸	۳۸۳	۰/۰۰۰
	۳۰	۳۸۴	۴/۱۰۴۲	۰/۷۹۷۹۰	۰/۰۴۰۷۲	۱۰۰/۷۹۶	۳۸۳	۰/۰۰۰

در جدول (۴) آماره‌های توصیفی پرسش‌نامه پژوهش ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که مدیران، حساب‌رسان، ذی‌حسابان و اعضای هیئت‌علمی کلیه شاخص‌ها و مؤلفه‌های پرسش‌نامه پژوهش که مربوط به بررسی توانایی پاسخگویی مالی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان است، را مورد تأیید قرار داده‌اند. زیرا میانگین بزرگ‌تر از ۳ بوده است، کلیه مقادیر سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده نیز کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است.



جدول شماره (۵) آماره‌های توصیفی فرضیه‌های پژوهش

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره تی	خطای معیار	انحراف معیار	میانگین	فرضیه‌های پژوهش
۰/۰۰۰	۳۸۳	۱۱۲/۶۵۴	۰/۰۳۰۸۸	۰/۶۰۵۱۹	۳/۴۷۹۲	حفظ حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی
۰/۰۰۰	۳۸۳	۱۲۵/۵۲۱	۰/۰۲۸۸۲	۰/۵۶۴۳۰	۳/۶۱۴۶	نظارت عمومی بر بودجه سالانه
۰/۰۰۰	۳۸۳	۱۱۷/۳۹۵	۰/۰۳۱۵۳	۰/۶۱۷۸۵	۳/۷۰۱۴	نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی
۰/۰۰۰	۳۸۳	۱۲۲/۲۴۸	۰/۰۳۰۳۳	۰/۵۹۴۴۳	۳/۷۰۸۳	نحوه ارائه گزارش تفریح بودجه و شفافیت
۰/۰۰۰	۳۸۳	۹۰/۱۶۱	۰/۰۳۹۶۳	۰/۷۷۶۵۵	۳/۵۷۲۹	حسابرسی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات
۰/۰۰۰	۳۸۳	۱۰۸/۲۰۰	۰/۰۳۴۷۲	۰/۶۸۰۴۱	۳/۷۵۶۹	رسیدگی به موجودی و حساب اموال
۰/۰۰۰	۳۸۳	۱۱۲/۹۴۴	۰/۰۳۵۷۸	۰/۷۰۱۲۴	۴/۰۴۱۷	استقلال دیوان محاسبات

در جدول (۵) آماره‌های توصیفی فرضیه‌های پرسش‌نامه پژوهش ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که مدیران، حساب‌رسان، ذی‌حسابان و اعضای هیئت‌علمی کلیه فرضیه‌های پژوهش که مربوط به بررسی توانایی پاسخگویی مالی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان است، را مورد تأیید قرار داده‌اند. زیرا میانگین بزرگ‌تر از ۳ بوده است، کلیه مقادیر سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده نیز کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است.

۴-۲- آمار استنباطی

برای ارزیابی مدل‌های تحلیل عاملی تأییدی چندین شاخص برازندگی وجود دارد که موارد استفاده‌شده در این تحقیق عبارت‌اند از: ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب، شاخص نیکوئی برازش و شاخص نیکوئی برازش تعدیل‌شده. نتایج شاخص‌های فوق برای داده‌های تحقیق در جدول (۶) گزارش شده‌اند.

جدول (۶) شاخص‌های برازندگی تحلیل عاملی تأییدی

مقدار	شاخص
۰/۰۴۶	ریشه میانگین مربعات خطای برآوردی (RMSEA ^۱)
۰/۹۶	شاخص نیکویی برازش (GFI ^۲)
۰/۹۸	شاخص نیکویی برازش تعدیل‌شده (AGFI ^۳)

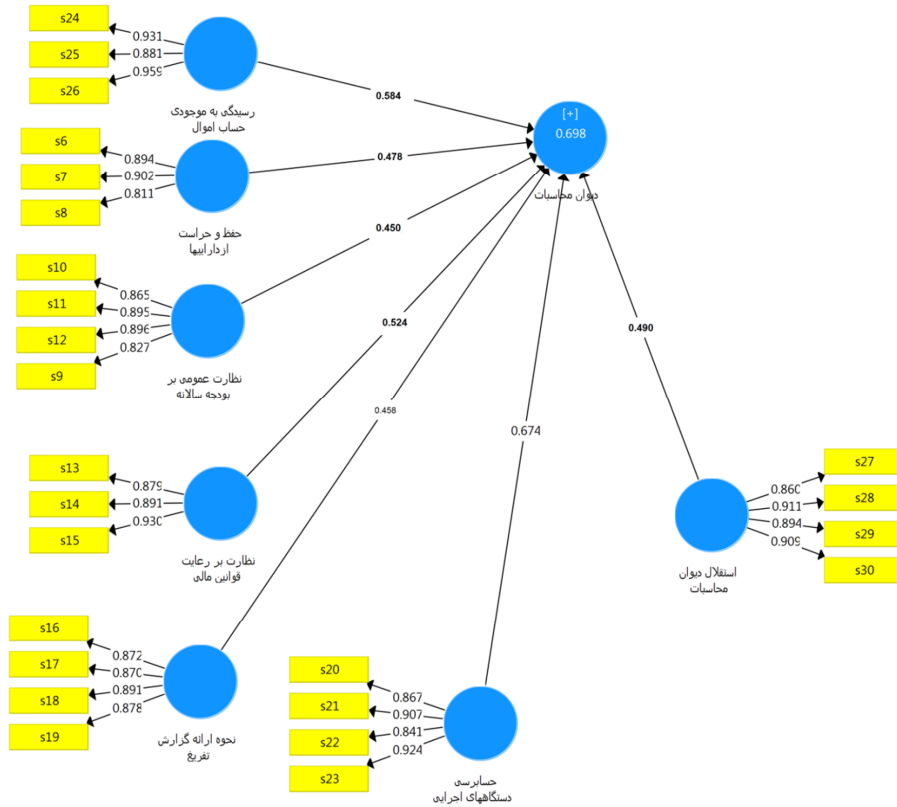
1. Root Mean Square Error of Approximation
2. Goodness-of-Fit Index(GFI)
3. Adjusted Goodness-of-Fit Index(AGFI)

شاخص‌های برازندگی که در جدول (۶) نشان داده شده‌اند، به منظور بررسی برازندگی مدل مورد نظر با داده‌ها به کار می‌رود. شاخص ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب برای مدل‌های خوب برابر با ۰/۰۵ یا کمتر است. مدل‌هایی که این شاخص آن‌ها ۰/۱ یا بیشتر باشد برازش ضعیفی دارند. برای این شاخص می‌توان فاصله اعتماد محاسبه نمود. ایدئال آن است که حد پایین فاصله اعتماد خیلی نزدیک به صفر باشد و حد بالایی آن خیلی بزرگ نباشد. همان‌طور که مشاهده می‌شود ریشه میانگین مربعات خطای برآوردی (RMSEA) این مدل ۰/۰۴۶ است که می‌توان گفت در وضعیت مناسبی قرار دارد. هرچه شاخص نیکویی برازش (GFI) و شاخص نیکویی برازش تعدیل‌شده (AGFI) به یک نزدیک‌تر باشد مدل با داده‌ها برازش بهتری دارد. در مدل این دو شاخص به ترتیب برابرند با ۰/۹۶ و ۰/۹۸ که نشان‌دهنده برازش خوب مدل است.

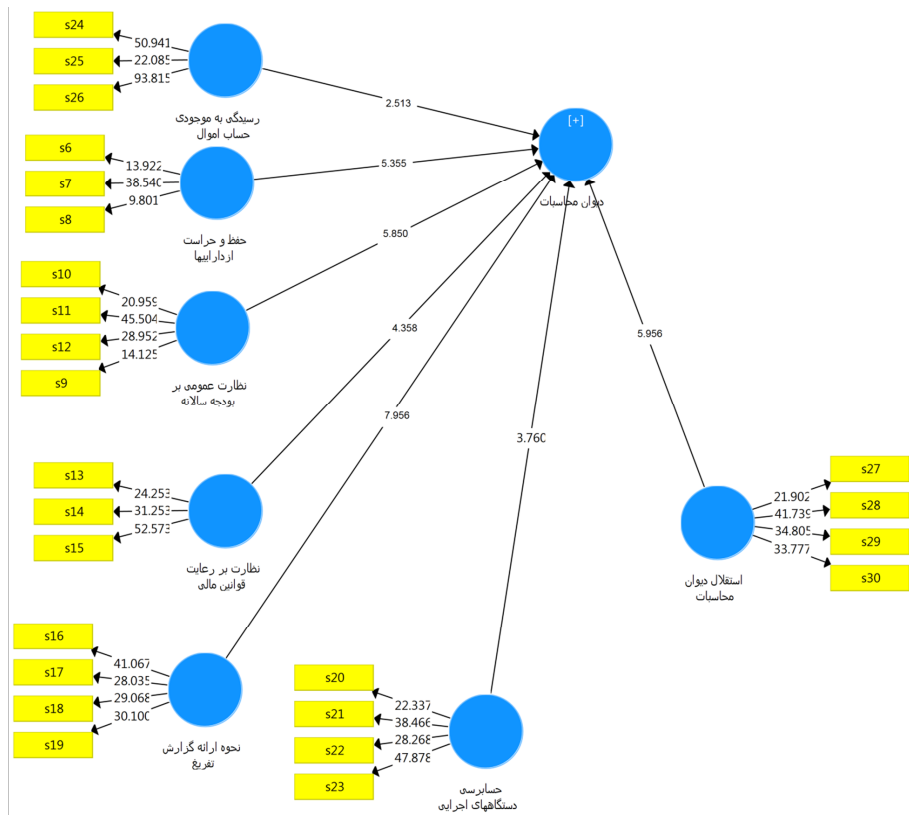
۳-۴- آزمون فرضیه‌ها

به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. هدف تحلیل عاملی تأییدی، آزمون فرضیه‌ها در زمینه‌ی تعداد عوامل زیربنایی موجود در مجموعه‌ای از متغیرها، روابط عامل‌ها با نشانگرها و برازش الگوی اندازه‌گیری است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است که اگر کمتر از ۰/۲ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۶ قابل قبول و اگر بزرگ‌تر از ۰/۶ باشد، بسیار مطلوب است. حداقل بار عاملی قابل قبول ۰/۲ ذکر شده است، اما معیار اصلی برای قضاوت آماره t است. چنانچه آماره آزمون t بزرگ‌تر از مقدار بحرانی آن در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ باشد، بار عاملی مشاهده شده معنی دار است.

شکل (۱) بار عاملی استاندارد آزمون پاسخ‌گویی مالی دیوان محاسبات کشور



شکل (۲) آماره t آزمون پاسخ‌گویی مالی دیوان محاسبات کشور



جدول (۷) مقادیر ضریب مسیر و آماره t فرضیه‌های مرتبط با مسیرهای مدل تحقیق

ردیف	فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه
۱	حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی	۰/۴۷۸	۵/۳۵	تائید
۲	نظارت عمومی بر بودجه سالانه	۰/۴۵۰	۵/۸۵	تائید
۳	نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۵۲۴	۴/۳۸	تائید
۴	نحوه ارائه گزارش تفریح بودجه و شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات آن توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۴۵۱	۷/۹۶	تائید
۵	حسابرسی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۶۷۴	۳/۷۶	تائید
۶	رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور	۰/۵۸۴	۲/۵۱	تائید
۷	استقلال دیوان محاسبات به‌عنوان موسسه عالی حسابرسی کشور	۰/۴۹۰	۵/۹۵	تائید

نتایج حاصل از آزمون مدل در قالب ضرایب مسیر همراه با آماره t فرضیه‌های مرتبط با مسیرهای مدل در جدول (۷) نشان داده شده است. با توجه به الگوی تفسیری در مدل‌سازی معادلات ساختاری، در ادامه با توجه به اطلاعات حاصل از آزمون مدل (جدول مذکور) هر کدام از مسیرهای پژوهش به‌طور جداگانه بررسی می‌گردند. بررسی فرضیه اول مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر اول مدل برابر ۵/۳۵۵ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. به عبارت دیگر، فرضیه مربوطه به این مسیر (فرضیه اول تحقیق) تائید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که میزان توانایی دیوان محاسبات کشور در حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی ۰/۴۷۸ بوده است، که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه دوم مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر دوم مدل برابر ۵/۸۵ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوطه به این مسیر (فرضیه دوم تحقیق) تائید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که میزان توانایی دیوان محاسبات کشور نظارت عمومی بر بودجه سالانه ۰/۴۷۸ بوده است، که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه سوم مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر سوم مدل برابر ۴/۳۸ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوطه به این مسیر (فرضیه سوم تحقیق) تائید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این

مسیر، می‌توان گفت که میزان نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور بر ۰/۵۲۴ بوده است، که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه چهارم مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر چهارم مدل برابر ۷/۹۶ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه چهارم تحقیق) تأیید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که نحوه ارائه گزارش تفریغ بودجه و شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات آن توسط دیوان محاسبات کشور بر ۰/۴۵۱ بوده است، که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه پنجم مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر پنجم مدل برابر ۳/۷۶ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه پنجم تحقیق) تأیید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که میزان حسابرسی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور ۰/۶۷۴ بوده است، که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه ششم مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر ششم مدل برابر ۲/۵۱۳ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه ششم تحقیق) تأیید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که میزان رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور ۰/۵۸۴ بوده است، که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است. بررسی فرضیه هفتم مدل: مقدار آماره t مربوط به مسیر هفتم مدل برابر ۵/۹۵ می‌باشد که از ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. بنابراین می‌توان گفت که مسیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه مربوط به این مسیر (فرضیه هفتم تحقیق) تأیید می‌گردد. با توجه به بار عاملی به دست آمده برای این مسیر، می‌توان گفت که میزان رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور ۰/۴۹۰ بوده است، که مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرها، قابل قبول است.

۵- نتیجه‌گیری

هدف استراتژیک دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت‌المال است (باباجانی، ۱۳۹۷). با به کارگیری شیوه‌های نظارتی و پیشگیرانه توسط دیوان محاسبات کشور می‌توان به کاهش چشمگیر تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی دست پیدا کرد، گزارش تفریغ بودجه به موقع و باکیفیت در این امر بسیار مؤثر است. با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها، پاسخ‌گویی مالی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه استفاده‌کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد. یعنی دیوان محاسبات کشور

معیارهای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی را که از دیدگاه استفاده‌کنندگان مهم هستند را به نحو مطلوب انجام می‌دهد. همان‌گونه که در مبانی نظری پژوهش اشاره شد، وظایف دیوان محاسبات در حوزه پاسخ‌گویی مالی عبارت‌اند از: ۱) حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی، ۲) نظارت عمومی بر بودجه سالانه، ۳) نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی، ۴) گزارش تفریغ بودجه، شفافیت و دسترسی آزاد به آن، ۵) حسابرسی، ۶) رسیدگی به حساب موجودی اموال و دارایی‌ها و ۷) استقلال. در فرضیه اول پژوهش به بررسی توانایی دیوان محاسبات کشور در حفظ و حراست از دارایی‌ها و اعمال نظارت‌های مالی از دیدگاه استفاده‌کنندگان پرداخته‌ایم. هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال. پاسخ‌گویی دیوان محاسبات کشور به استفاده‌کنندگان از طریق نظارت و کنترل ممکن می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۶). اولین و مهم‌ترین پیش‌زمینه پاسخ‌گویی، نظارت است، به‌گونه‌ای که بدون نظارت، پاسخ‌گویی معنا پیدا نمی‌کند و تا نظارتی نباشد، نمی‌توان افراد و نهادها را به پاسخ‌گویی فراخواند (هاکو، ۲۰۰۰). نتایج این فرضیه مطابق با یافته‌های پژوهش الماسی و همکاران (۱۳۹۵) می‌باشد. به عقیده آن‌ها کنترل و نظارت مالی انجام‌شده توسط دیوان محاسبات بر عملکرد دستگاه‌های دولتی تأثیر مثبت دارد. از سوی دیگر، نتایج این پژوهش را می‌توان مطابق یافته‌های پژوهش هدایتی (۱۳۹۶) نیز دانست. آن‌ها نقش دیوان محاسبات کشور که، متولی امر نظارت بر اجرای بودجه که نوعی نظارت بعد از خرج بوده را مورد توجه قرار دادند. در فرضیه دوم پژوهش به بررسی توانایی دیوان محاسبات کشور بر نظارت عمومی بر بودجه سالیانه از دیدگاه استفاده‌کنندگان پرداخته‌ایم. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، همانند سایر کشورها، بر پایه اصل تفکیک قوا، قوه مجریه را در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی پاسخ‌گو دانسته است. از این رو قوه مجریه درباره رعایت قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی در قبال نمایندگان مجلس شورای اسلامی و عموم مردم، ملزم به پاسخ‌گویی است (باباجانی، ۱۳۹۰). در حکومت‌های دموکراسی، نظارت پارلمانی بر درآمدها و هزینه‌های مملکتی، یک امر مسلم تلقی می‌شود و قانون‌گذار خود را موظف به نظارت بر بودجه مصوب می‌داند، بنابراین دیوان محاسبات کشور به‌عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی مأموریت دارد، به دنبال بهترین سازوکار کاربردی جهت اعمال نظارت بر بودجه و عملکرد مالی دولت باشد، زیرا وجود نظام کنترل و نظارت دقیق، صحیح، قاطع، صریح و کارآمد در سیستم دولتی از جمله عواملی است که، می‌تواند حفظ و صیانت از بیت‌المال و همچنین نیل به حاکمیت مطلوب را همراه داشته باشد (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲). بر اساس نتایج پژوهش نظارت عمومی بر بودجه سالانه توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. نظارت یکی از ارکان اساسی مدیریت محسوب می‌شود، برآیند پارلمانی نظارت بر اجرای بودجه در قالب گزارش تفریغ بودجه مشاهده می‌شود. بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات مکلف است به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، شرکت‌ها و دستگاه‌های دولتی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند به ترتیبی که قانون

مقرر می‌دارد، رسیدگی نمایند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. بر اساس نتایج پژوهش در فرضیه سوم، نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات مطلوب ارزیابی گردید. مجلس شورای اسلامی برای تأمین نیازهای مردم به‌عنوان وکیل آن‌ها به دولت مأموریت می‌دهد قانون بودجه کل کشور را مطابق با مقررات مربوط اجرا کند. مأمور باید گزارش کار خود را تحت عنوان صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه کشور که همان عملکرد مالی دولت است، به دیوان محاسبات کشور و هیئت‌وزیران ارسال کند و دیوان محاسبات نیز به‌عنوان عامل کنترل‌کننده مجلس شورای اسلامی، گزارش تفریغ بودجه را به مجلس تقدیم می‌کند. دیوان محاسبات کشور برابر وظایف مصرح در قوانین و مقررات اقدام می‌نماید تا بستر لازم برای شفافیت و پاسخ‌گویی فراهم آید. دیوان محاسبات کشور اهداف، مأموریت‌ها، مسئولیت‌ها، وظایف، اختیارات و راهبردهای خود را به اطلاع عموم می‌رساند. در فرضیه چهارم، بر اساس نتایج پژوهش، نحوه ارائه گزارش تفریغ بودجه و شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات ارائه‌شده توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. هدف دیوان محاسبات کشور از حسابرسی، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال است. این گزارش باید در اختیار عموم قرار گیرد. علاوه بر این، در مواردی که موضوعاتی از طرف مجلس شورای اسلامی به دیوان محاسبات کشور ارجاع داده می‌شود، یافته‌های حسابرسی و رسیدگی در قالب گزارش ارائه می‌شود (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات). در فرضیه پنجم، بر اساس نتایج پژوهش، حسابرسی مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. دیوان محاسبات رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها و رسیدگی به حساب کسری احوالجمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذی‌ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد، گزارش تفریغ بودجه ارسالی از طرف قوه مجریه بر اساس نتایج حاصل از بررسی‌ها، رسیدگی‌ها و یا حسابرسی‌های انجام‌شده و تهیه و ارائه گزارش حاوی نظرات به مجلس شورای اسلامی را تهیه می‌کند. در فرضیه ششم، بر اساس نتایج پژوهش، رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. اصل ۵۴ قانون اساسی مقرر نموده است که دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود، و استقلال دیوان محاسبات کشور را به‌عنوان حسابرس مستقل، حکومت تأمین نموده است. در قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور بر استقلال دیوان محاسبات کشور در کلیه امور مالی واداری تأکید گردیده است. دیوان محاسبات کشور استقلال مالی، اداری و استخدامی دارد (باباجانی، ۱۳۹۷). در فرضیه هفتم، بر اساس نتایج پژوهش، استقلال دیوان محاسبات به‌عنوان موسسه عالی حسابرسی کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. نتایج این پژوهش مطابق با یافته‌های (باباجانی، ۱۳۹۷)، (مرادخانی و بنده‌علی، ۱۳۹۷) و (عباس‌زاده، محمدی، ۱۳۹۳) می‌باشد.

۵-۱- محدودیت‌های پژوهش

محدودیت ذاتی پرسشنامه کتبی در جمع‌آوری داده‌های پژوهش، انگیزه و رغبت پایین پاسخ‌دهندگان همچون سایر پژوهش‌های پیمایشی و بوروکراسی اداری برای تکمیل پرسشنامه توسط جامعه آماری از محدودیت‌های پژوهش بود.

۵-۲- پیشنهادهای پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

پیشنهاد اول: انجام پژوهشی جامع در مورد خرده‌نظام‌های فعال در نظام پاسخ‌گویی مالی دیوان محاسبات کشور جهت پاسداری و صیانت از بیت‌المال،

پیشنهاد دوم: انجام پژوهشی جامع در مورد شیوه‌های نظارتی و پیشگیرانه توسط دیوان محاسبات کشور جهت جلوگیری از تخلفات مالی،

پیشنهاد سوم: انجام پژوهشی جامع در مورد ویژگی‌های لازم برای ارائه گزارش تفریغ بودجه باکیفیت و به‌موقع توسط دیوان محاسبات کشور به استفاده‌کنندگان،

پیشنهاد چهارم: انجام پژوهشی جامع در مورد زیرساخت‌های لازم جهت بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور،

پیشنهاد پنجم: انجام پژوهشی جامع در مورد پاسخ‌گویی عملیاتی دیوان محاسبات کشور با توجه به تغییر مبنا از نقدی به تعهدی،

پیشنهاد ششم: انجام پژوهشی جامع در مورد حسابرسی عملیاتی انجام‌شده توسط دیوان محاسبات کشور با رویکرد یافتن نقاط ضعف و قوت.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. الماسی، حسن. دهگان، محمود. حیدری، داریوش. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه، دانش حسابرسی، جلد ۱۶، شماره ۶۳-۳۵-۶۲.
۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ پنجم.
۳. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، چاپ اول، ص ۴۶-۱۶.
۴. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فرازوفروود ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته، دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره پیاپی ۴۴، ص ۷۲-۳۷.
۵. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۷). نگاهی به نظارت و حسابرسی مستقل در بخش دولتی ایران مجموعه مقالات همایش حسابداران و بخش عمومی دانشگاه الزهراء، چاپ اول.
۶. جباری، مهرداد. صادقی، امرا... (۱۳۹۰). حسابرسی دولتی از تئوری تا عمل. انتشارات ترمه، چاپ اول.
۷. حبشی، نعمت. (۱۳۹۵). مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه‌یافته و درحال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابرسی. ۱۶، ۶۳-۲۳۶.
۸. دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۹). برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور. نشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان

- محاسبات کشور، چاپ اول.
۹. صباغ کرمانی، مجید. باسقا، مهدی. (۱۳۸۸). نقش حکمرانی خوب در بهبود هزینه‌های دولت: مطالعه موردی بخش بهداشت و آموزش کشورهای اسلامی. تحقیقات اقتصادی، دوره ۸۶، ص ۱۳۰-۱۰۹.
 ۱۰. عباس‌زاده، محمدرضا. محمدی، جمال. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. فصلنامه حسابداری مالی، ۶، ۲۱-۲۸.
 ۱۱. علیخانی، علی‌اکبر. (۱۳۸۴). پاسخگویی در نظام جمهوری اسلامی ایران. فصلنامه پژوهشی دانشگاه امام صادق (ع). شماره ۲۶، ص ۸۱-۵۱.
 ۱۲. قلی‌پور، رحمت‌ا... . طهماسبی آشتیانی، مجتبی. (۱۳۸۵). تحلیل رابطه پاسخگویی عمومی و برون‌سپاری در سازمان‌های عمومی، مطالعه موردی. فرهنگ مدیریت، شماره ۱۲، ص ۱۴۹-۱۱۳.
 ۱۳. قوامی، محمدعلی. (۱۳۷۸). استانداردهای حسابرسی دولتی، نشریه ۱۲۷. سازمان حسابرسی، چاپ اول، انتشارات سوره.
 ۱۴. مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹). نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران، فصلنامه حسابرس، (۷)، ۳۸-۴۳.
 ۱۵. مرادخانی، فردین. بنده‌علی، فرشید. (۱۳۹۷). بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال فصلنامه حقوق اداری، شماره ۱۸، پاییز ۹۷، ص ۲۰۳-۱۸۱.
 ۱۶. معدنی، جواد. زرنندی، سعید. عبدالهی، محمدرضا. (۱۳۹۷). تحلیل تأثیر پاسخگویی عمومی بر خطمشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی (مورد مطالعه: وزارت صنعت، معدن و تجارت جمهوری اسلامی ایران)، فصلنامه خطمشی‌گذاری عمومی در مدیریت. شماره ۳۰، تابستان ۱۳۹۷، ص ۲۳-۴۱.
 ۱۷. ناصری، احمد. کمالیان، امین‌رضا. افلاطون‌زاده، بهزاد. (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان). دانش حسابرسی (۱۷): ۱۸۹-۲۱۶.
 ۱۸. نوری، زهرا. جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ بر شفافیت گزارشگری مالی و ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی. حسابداری سلامت، ۲، ۳، ۶۸-۸۹.
 ۱۹. هدایتی زفرقندی، محمد. (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات کشور در تحقق نظارت مالی. مجله بین‌المللی پژوهش ملل، دوره ۲، شماره ۱۸، ص ۶۰-۴۵.
 ۲۰. هیوز، آون. (۱۳۷۹). مدیریت دولتی نوین. ترجمه: الوانی. شورینی. معمار زاده. انتشارات مروارید.

ب- منابع انگلیسی:

1. Almasi, H. and S. M. Gholampour (2009). "The Role of Computational Rules and Regulations and Accrual Accounting System in the Improvement of Accountability Capacity", Business Management, Vol. 1, No. 2, pp. 25-44. [In Persian]
2. Mahdavi, Gh. and M. H. Maher (2013). "The Examination of Managers' Attitudes toward the Quality of Financial Reports (Case Study: Fars Province University of Medical Sciences)", Journal of HealthAccounting, Vol. 2, No. 1, pp. 78-96. [In Persian]
3. Aucoin P. & Heintzman R. (2000), "The Dialectics Of Accountability For Performance In Public Management Reform", International Review Of Administratives Services, vol.66;. pp.45-55.
4. Heritage, H. (2007). The American Heritage College Dictionary, 4th Edition, American: Houghton Mifflin Har Court (HMH) Publication.
5. Babajani, J. (1999) "The Characteristics of Government Accounting and Financial Reporting", Journal of Asia Assurance, No. 13, pp. 73-80. [In Persian]
6. -Barrados, M & Mayne, J & Willeman, T, (2000), "Accountability For Collaborative Programme Delivery Arrangement In Canada's Federal Government: Some Consequences Of Government", International Review Of Administrative Sciences, Vol.66, pp.495-511.
7. -Bovens, M. (2005), " Public Accountability. In E. Ferlie, L. Lynne And C. Pollit (eds.)",

8. The Oxford Handbook Of Public Management, PP.1-33, Oxford: Oxford University Press.
8. -Jayal, Niraja Gopal, (2008), "New Directions In Theorizing Social Accountability", IDS Bulletin, Vol.38, No.6, pp.105-110.
9. Sarker, Abu Elias & Hassan, Mostafa, (2010), "Civic Engagement And Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries", 14th Annual IRSPM Conference At The University Of Bern, April 7 - 9, Switzerland.
10. Morin, Danieelle, 2001, "Influence of Value for Money Audit on Public Accountability & Management, 17(2).
11. Ryan, Christine., Ng, Chew., (2000). Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland, Australian Journal of Public Administration, Vol. 59, N. 2: pp.11-23.
12. Mulyadi, Martin., Anwar, Yunita., Ikbal, Muhammad. (2012). The Importance of Corporate Governance in Public Sector. Global Business and Economics Research Journal, Vol. 1, N. 1, pp. 25-31.
13. March, J.G & Olsen, J.P. (1995). Democratic Governance. New York: Free Press.
14. Kline, R. B. (1998). Principles and Practice of Structural Equation Modeling, 1st Edition, New York: Guilford Press.
15. Azar, A. and M. Momeni (2004). Statistics and its Application in Management, 3rd Edition, Tehran: Samt. [In Persian]